

University of Groningen

De performativiteit van accounting in de gezondheidszorg

van der Steen, Martijn; van Erp, Wil

Published in:
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

DOI:
[10.5117/mab.92.23740](https://doi.org/10.5117/mab.92.23740)

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
2018

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):
van der Steen, M., & van Erp, W. (2018). De performativiteit van accounting in de gezondheidszorg. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 92(1/2), 37-45. <https://doi.org/10.5117/mab.92.23740>

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

De performativiteit van accounting in de gezondheidszorg

Wil van Erp, Martijn van der Steen

Received 19 January 2018 | Accepted 23 January 2018 | Published 12 March 2018

Samenvatting

In dit artikel staat de performatieve werking van management accounting en control (MAC) centraal. Performativiteit betekent in dit verband dat accounting niet alleen de werkelijkheid beschrijft en verklaart maar deze ook vorm geeft. Deze performatieve werking wordt nader beschreven aan de hand van een case study van de toepassing van MAC bij Viventium, een grote zorgorganisatie in Nederland. Deze case beschrijft diverse door MAC bewerkstelligde performatieve effecten die varieerden naar gelang de plek in de organisatie en de betrokken personen. Tevens worden er uit de case handvaten afgeleid hoe als management om te gaan met de performativiteit van accounting.

Relevantie voor de praktijk

Een relationeel perspectief, waarbij accounting niet slechts een willoos instrument is, maar een 'actor' die vorm geeft aan netwerkverbanden en andersom ook in het netwerk vorm krijgt, biedt meer zicht op de complexiteit van MAC-toepassingen en de performativiteit die ervan uitgaat. Managers dienen hierbij te bedenken dat hun mogelijkheden om deze processen te sturen en te beheersen beperkt zijn. Voor een optimaal gebruik van deze beperkte mogelijkheden doen managers er goed aan het 'in control'-concept in te ruilen voor het 'in charge'-concept en bovendien te kiezen voor een interactieve benadering van MAC waarbij resultaten niet het eindpunt zijn maar het vertrekpunt voor overleg en discussie op zoek naar leerpunten en verbeteringen.

1. Introductie

De financiering van de Nederlandse verpleeghuizen, verzorgingshuizen en thuiszorg, afgekort aangeduid als de VVT-sector, is in korte tijd fors veranderd (ActiZ 2013; ActiZ 2014a; ActiZ 2014b; BDO 2013). In het beleid dat gericht is op beheersing van de stijgende kosten van langdurige zorg voor ouderen is in Nederland gekozen voor een beleid van gereguleerde marktwerking (Nederlandse Zorgautoriteit 2014). Hierbij heeft de risicovrije financiering op basis van beschikbare capaciteit plaatsgemaakt voor vormen van outputfinanciering, waarbij bedrijfsrisico's zijn overgeheveld van de overheid naar de individuele zorgorganisaties. In de afstemming van hun bedrijfsvoering op deze toename van financiële risico's maken VVT-organisaties in toenemende mate gebruik van meer gedetailleerde management accounting en control (MAC)-toepassingen. Hieraan ligt de veronderstelling ten grondslag dat deze MAC-instrumenten de noodzakelijke stuurinformatie opleveren om risico's tijdig te onderkennen en adequate maatregelen te nemen ten behoeve van de continuïteit van de organisatie.

Voornoemde voorstelling van MAC is vooral functioneel van karakter. Hij veronderstelt een instrumentele toepassing van MAC-informatie die de uitkomsten van activiteiten eenduidig in beeld brengt en die het management in staat stelt processen bij te sturen overeenkomstig het vastgestelde beleid. Dat deze voorstelling op z'n minst een beperkte weergave is van wat MAC bewerkstelligt, wordt duidelijk als we de literatuur in ogenschouw nemen die geschreven is vanuit een relationeel perspectief op MAC, waarbij MAC gezien wordt als 'actor' die vorm geeft aan netwerkverbanden en andersom ook in het netwerk vorm krijgt (Mahama et al. 2016; Minnaar et al. 2016; Vosselman 2014). In deze studies wordt de performatieve werking van MAC belicht. Performativiteit betekent hier dat accounting niet alleen de werkelijkheid beschrijft en verklaart maar deze ook vorm geeft (Mouritsen and Kreiner 2016; Revellino and Mouritsen 2015).

Een performatieve visie op MAC logenstruift het beeld dat MAC zich beperkt tot het neutraal weergeven van bedrijfsprocessen door middel van calculaties en kentallen. De introductie van nieuwe MAC-informatie schept nieuwe mogelijkheden en bedreigingen, roept

nieuwe spanningen op en bewerkstelligt veranderingen in de relaties en machtsverhoudingen rondom MAC en haar gebruikers. Kortom, MAC roept nieuw gedrag op bij haar gebruikers, met als gevolg dat MAC in staat is om processen en relaties in de organisatie te veranderen. Deze relationele benadering van MAC wordt in dit artikel geïllustreerd aan de hand van een case study van de toepassing van MAC bij Viventium, een grote VVT-zorgorganisatie in Nederland. Welke performatieve effecten heeft de toepassing van MAC bij Viventium? En welke lessen kunnen we hieruit leren?

Dit artikel is als volgt opgebouwd. In de volgende paragraaf wordt uitgelegd wat de literatuur ons leert over een relationele benadering van MAC. Dit wordt in paragraaf 3 verder onderbouwd aan de hand van de Actor Network Theory (ANT). Dit artikel is gebaseerd op een case study. De opzet van dit onderzoek komt aan bod in paragraaf 4. In paragraaf 5 wordt de case geïntroduceerd en geanalyseerd. In paragraaf 6 volgen tenslotte de conclusies en afronding.

2. Een relationeel perspectief op MAC

Het relationele perspectief op MAC staat haaks op het functionele perspectief (Minnaar et al. 2016). Vanuit een functioneel perspectief zijn accounting-toepassingen vooraf ingeregelde instrumenten met voorspelbare effecten en processen die eenduidige informatie opleveren en control-problemen volgens een vastomlijnde procedure ondervangen. De onderzoeksliteratuur laat echter zien dat dit perspectief een onvolledige weergave geeft van de introductie van accounting en control-toepassingen. Deze onderzoeken bieden talloze voorbeelden van hoe beoogde functionele effecten van MAC niet werden gerealiseerd en hoe verwachtingen omtrent de toepassing van MAC werden gelogenstraft (Alcouffe et al. 2008; Baxter and Chua 2003). Implementatie van eenzelfde accounting-toepassing in verschillende organisaties blijkt maar al te vaak tot verschillende resultaten te leiden.

Kortom, de toepassing van MAC zet gebruikers vaak aan tot andere handelingen dan voorzien. Vanuit een relationeel perspectief is dit te verklaren doordat nieuwe MAC-toepassingen opgenomen worden in de bestaande netwerken van gebruikers en belanghebbenden in een organisatie. Een nieuwe MAC-toepassing, zoals bijvoorbeeld een nieuwe systematiek van budgetteren, roept binnen dergelijke netwerken reacties en nieuwe spanningen op waarbij MAC het gedrag van gebruikers beïnvloedt. Vanuit dit relationele perspectief verschijnen er allerlei relaties en netwerkverbanden van actoren die elkaar beïnvloeden waarbij MAC één van de actoren in het netwerk is (Mahama et al. 2016). In deze netwerken geeft MAC (mede) vorm en inhoud aan de netwerkrelaties. MAC heeft dus allerm minst een neutrale werking maar veeleer een performatieve werking. Performativiteit betekent hier

dat accounting niet alleen de werkelijkheid beschrijft en verklaart maar deze ook vorm geeft (Mouritsen and Kreiner 2016; Revellino and Mouritsen 2015). De uitkomst van deze interacties laat zich moeilijk voorspellen.

Andersom geldt dat andere actoren in het netwerk op onvoorziene wijzen relaties aan kunnen gaan met MAC en daarmee aan MAC-toepassingen een nieuwe betekenis geven. Dergelijke netwerkeffecten kunnen zelfs leiden tot aanpassingen van MAC. Zo beschrijven Qu en Cooper (2011) hoe in een ziekenhuisorganisatie de toepassing van MAC in de vorm van een Balanced Score Card leidt tot een krachtenspel waarbij diverse belanghebbenden de keuze en vormgeving van prestatie-indicatoren ter discussie stellen en veranderingen weten te bewerkstelligen. Er is dus sprake van een wisselwerking: de introductie en toepassing van MAC leiden tot netwerkeffecten die de positie en het handelen van andere actoren beïnvloeden en vormgeven. En andersom zullen actoren proberen MAC naar hun hand te zetten (Law and Singleton 2014, p. 380).

De keuze voor een relationele invalshoek heeft consequenties voor de wijze van onderzoek. Als we de volledige en ook onvoorziene effecten van MAC willen begrijpen is een nauwgezet empirisch onderzoek noodzakelijk van de vele relaties tussen alle actoren die op de een of andere wijze betrokken zijn rondom MAC. De in dit artikel gemaakte keuzes voor Actor-Network Theorie (ANT) en een case study-onderzoek vloeien direct voort uit deze noodzakelijkheid. ANT richt zich immers op het gedrag van actoren, die netwerken bouwen en daarbij bondgenoten en artefacten mobiliseren om eigen ideeën en belangen kracht bij te zetten (Pipan and Czarniawska 2010). De keuze voor een case study-onderzoek is gebaseerd op de mogelijkheden die deze methode biedt om de relaties, opvattingen en belevingen binnen een organisatie inzichtelijk te maken (Berry and Otley 2004).

3. Performativiteit nader geduïd: ANT

Hopper en Bui (2015, p. 33) verwoorden de bijdrage van ANT aan accounting-onderzoek als volgt: "Rather than regarding accounting as 'given', ANT sees accounting as an unstable technology constructed in networks of humans and non-humans in contingent socially negotiated processes of knowledge creation, i.e. it is neither independent nor stable and only exists in its performance". ANT richt zich vooral op actoren die door middel van hun acties sociale constructies en relaties in gang zetten die op hun beurt reacties veroorzaken van andere actoren. ANT onderscheidt zich van andere theorieën door consequent menselijke en niet-menselijke actoren op gelijke voet te plaatsen en als zodanig te benaderen in onderzoek en analyse (Lowe 2001a). In de zienswijze van ANT is technologie immers onlosmakelijk verweven met onze samenleving. Technologie, zoals MAC, zet mensen aan tot acties en andersom zullen menselijke actoren deze

technische actoren zoveel mogelijk naar hun hand zetten voor eigen gebruik (Lowe 2001a; Lowe 2001b).

Overigens zijn binnen ANT niet de actoren zelf onderwerp van onderzoek, maar de relaties die deze actoren aangaan. Juist in die relaties verwerven actoren hun vorm en eigenschappen. Door het bestuderen van deze relaties wil ANT uitleggen hoe MAC veranderingen teweeg brengt en daarbij zelf ook verandert. ANT kiest hierbij nadrukkelijk niet voor de term ‘*verspreiding*’ maar voor ‘*translatie*’: met de introductie en uitbreiding van MAC bewerkstelligt MAC allerlei veranderingen in de organisatie en tegelijkertijd wordt MAC veranderd door netwerkeffecten die binnen diezelfde organisatie werkzaam zijn (Akrich et al. 2002; Alcouffe et al. 2008; Emsley 2008). De uitkomsten van dergelijke processen van manipulatie en afstemming zijn ongewis (Briers and Chua 2001).

Door te stellen dat relaties bepalend zijn voor de vorm en eigenschappen van actoren krijgt de relationele benadering een ontologische duiding. Doordat MAC op verschillende knooppunten in het netwerk vorm geeft aan het handelen van actoren en omgekeerd door die actoren gemanipuleerd wordt, ontstaan er verschillen in MAC (Engeström and Blackler 2005; Law and Singleton 2005). Hierdoor kan er sprake zijn van meerdere MACs, die weliswaar overeenkomsten vertonen, maar tevens ieder afzonderlijk tot stand gekomen zijn in verschillende netwerkrelaties en daardoor onderling ook verschillen. Deze ontologische duiding geeft een extra diepgang aan de verschillen in interpretatie en beleving van MAC binnen eenzelfde organisatie.

4. Case study-onderzoek

De methode van onderzoek is ingevuld aan de hand van een case study naar de praktijken rondom MAC bij Viventium, een grote VVT-zorgorganisatie in Nederland. Case study-onderzoek is met name geschikt voor “sticky, practice-based problems where the experiences of the actors are important and the context of action is crucial” (Benbasat et al. 1987, p. 2). Op deze wijze kan een kleurrijk inzicht verworven worden in de introductie van MAC bij Viventium, de reacties van de betrokken medewerkers en de wisselwerking aan effecten die MAC in deze organisatie heeft bewerkstelligd.

De centrale vraag van dit artikel luidt: welke formatieve effecten heeft de toepassing van MAC bij Viventium bewerkstelligd? Voor het beantwoorden van deze vraag zijn drie typen bronnen gebruikt: semigestructureerde interviews, bedrijfsdocumenten en observaties. In de periode van november 2012 tot en met juni 2013 zijn er 34 interviews afgenomen, ruim 20 interne documenten geraadpleegd en zijn er diverse vergaderingen, variërend van directieoverleg tot teamvergaderingen, bijgewoond. De interviews werden op een opeenvolgende wijze afgenomen; de verworven inzichten bij het ene interview werden als input gebruikt voor daaropvolgende interviews. Op deze manier ontstond tijdens het veldonder-

zoek een dooreengevlochten proces van dataverzameling en data-analyse. De interviews duurden ieder 60 tot 90 minuten. Van ieder interview is een transcriptie gemaakt die ter goedkeuring en mogelijke correcties en aanvullingen aan de geïnterviewde persoon is voorgelegd. Alle geïnterviewde personen waren binnen Viventium op de een of andere manier betrokken bij MAC: hetzij als senior management (raad van bestuur en locatiemanagers), hetzij als teammanagers, hetzij als medewerkers van de afdeling finance & control.

Door het vergelijken van de diverse bronnen, zowel interviews onderling als interviews met documenten en observaties, werden missende en conflicterende data aangetroffen die weer aanleiding waren voor vervolgvragen. Zo konden de overeenkomsten en verschillen in de diverse ‘waarheden’ met betrekking tot de effecten van MAC in kaart worden gebracht (Lukka and Modell 2010). Het afnemen van interviews ging door tot het punt waarop interviews amper nieuwe informatie opleverden, een staat die ‘theoretische verzadiging’ wordt genoemd. Naast de geijkte documenten, zoals jaarverslagen en interne managementrapportages, werden met name ook die documenten opgevraagd en geraadpleegd waar de geïnterviewde personen tijdens het gesprek naar verwezen.

Alle transcripties, interne documenten en observatieverslagen werden geüpload in het programma ATLAS.ti. Met toepassing van deze software werden alle data gecodeerd, gesorteerd en geanalyseerd. Bovendien bood deze software de mogelijkheid tot het herleiden van een audit trail van ruwe data tot uiteindelijke conclusies en vice versa. Het proces van coderen startte met een lijst van conceptuele codes die werden ontleend aan het theoretisch kader. Deze lijst werd vervolgens op grond van de empirische bevindingen uitgebreid met zogenaamde vrije codes, ook wel inductieve codering genoemd, om te voorkomen dat de data in een prematuur gekozen theoretische mal werden geperst. Om te komen tot een definitieve lijst van codes werden acht interviews door twee onderzoekers onafhankelijk van elkaar gecodeerd. Dit leidde tot een ‘inter-rater coding’ betrouwbaarheid van 88,7%. Dit percentage past uitstekend binnen de bandbreedte van 80% tot 90%, die algemeen gezien wordt als vereist minimum in dit type onderzoek (Malina and Selto 2001; Miles et al. 2014).

5. Case-analyse

De uit het case study-onderzoek verkregen data zijn als volgt gerangschikt en geanalyseerd. Allereerst worden de sectorontwikkelingen geschetst die als achtergrond en verklaring dienen voor de introductie van MAC bij Viventium. Na een korte beschrijving van Viventium wordt geschetst met welke verwachtingen deze organisatie MAC introduceerde als cruciaal onderdeel van een nieuwe strategie als antwoord op de nieuwe regelgeving in de sector. Vervolgens wordt geschetst hoe MAC infiltreerde in alle managementechelons van Viventium en welke formatieve effecten dit bewerkstelligde.

5.1. Sectorontwikkelingen

De VVT-sector in Nederland staat voor grote uitdagingen die hoofdzakelijk voortkomen uit de stijgende kosten van langdurige zorg voor ouderen (Nederlandse Zorgautoriteit 2014). Het betreft hier geen exclusief Nederlands probleem. Ook andere West-Europese landen kampen met het vraagstuk hoe de oplopende kosten voor gezondheidszorg in de hand te houden. En net als in die andere landen wordt ook in Nederland onder de noemer van gereguleerde marktwerking gekozen voor een beleid dat doordeesemd is van New Public Management (NPM). Volgens de NPM-zienswijze kunnen publieke organisaties, waartoe in dit kader gemakshalve ook zorgorganisaties gerekend worden, effectiever, efficiënter en daardoor ook goedkoper hun diensten aanbieden als zij blootgesteld worden aan marktwerking en de daaruit voortkomende prikkels. Voor de VVT-sector betekent dit dat de risicovrije financiering op basis van toegekende capaciteit – veelal uitgedrukt in aantal bedden – vanaf 2009 in snel tempo plaats heeft gemaakt voor vormen van outputfinanciering, waarbij het risico van kostenoverschrijding is overgeheveld van de overheid naar de individuele zorgorganisaties (Custers et al. 2007, p. 226).

In de stroom aan nieuw beleid ter financiering van de langdurige zorg, zijn er drie regelingen die nadere uitleg behoeven. De eerste regeling betreft de financiering aan de hand van zorgzwaartepakketten (ZZP's). Afhankelijk van de zorgindicatie voor een specifieke cliënt kan de VVT-instelling voor die individuele cliënt een vergoeding declareren. Hoe hoger c.q. zwaarder de zorgindicatie, des te hoger is de daaraan gekoppelde financiële vergoeding. De tweede regeling betreft de Normatieve Huisvestingscomponent (NHC). Een consequentie van deze NHC-regeling is dat voor (tijdelijk) leegstaande bedden geen declaraties mogelijk zijn. De effecten van voornoemde NHC-regeling werden des te nijpender in combinatie met een derde regeling, namelijk de extramuralisatie van cliënten met een lage zorgindicatie. Concreet betekent dit dat vanaf 2013 nieuwe cliënten met een lage indicatie enkel een vergoeding krijgen voor zorg en niet langer ook voor huisvesting. Deze regeling trekt een forse wissel op de bezetting van de in Nederland aanwezige verzorgingshuizen. Zo becijfert ActiZ, de koepelorganisatie van werkgevers in de VVT-sector, dat onvermijdelijke impairment-verliezen op vastgoed de financiële gezondheid van de sector fors zullen aantasten (ActiZ 2013; ActiZ 2014b).

Voornoemde ontwikkelingen noodzaken VVT-organisaties om te transformeren van een risicovrij gefinancierde publieke dienstverlener naar een marktgeoriënteerde maatschappelijke onderneming (ActiZ 2013; ActiZ 2014a; ActiZ 2014b; BDO 2013). Deze nieuwe rol wordt gekenmerkt door een bedrijfsvoering met aanzienlijk meer financiële risico's. Om deze onzekerheden doelgericht in kaart te brengen, worden in VVT-zorgorganisaties allerlei MAC-toepassingen uitgerold in de veronderstel-

ling dat deze instrumenten de noodzakelijke stuurinformatie opleveren om risico's tijdig te ondervangen.

5.2. Introductie van Viventium

In de periode van het veldonderzoek telde Viventium als een zorgorganisatie in totaal 16 verzorgings- en verpleeghuizen. Daarnaast beschikte Viventium over een divisie thuiszorg. In het jaarverslag over 2013 meldde Viventium te beschikken over 1.761 intramurale plaatsen en 917 extramurale cliënten. Eind 2013 telde Viventium 2.870 medewerkers (1.636 fte) en meer dan duizend vrijwilligers. Volgens de resultatenrekening werd 2013 afgesloten met een omzet van 131 miljoen euro en een positief resultaat van ruim 1,2 miljoen euro.

Ten tijde van het veldonderzoek werd Viventium aangestuurd door een tweekoppige raad van bestuur, zes directeuren die leiding gaven aan 16 intramurale locaties, een directeur van de divisie thuiszorg en zes stafhoofden van onder meer de afdelingen medische diensten, vastgoed en finance & control. Tezamen vormden deze personen het directieteam. Per locatie beschikte iedere directeur over een manager zorg en een manager facilitaire zaken. Geassisteerd door deze twee locatiemanagers gaf elke directeur leiding aan de teamleiders van de desbetreffende locatie. De teamleiders op hun beurt gaven leiding aan het verzorgend en verplegend personeel op hun afdeling.

5.3. Worsteling met nieuwe regelgeving

Hoewel de nieuwe regelgeving met betrekking tot financiering van zorg doorspekt was met NPM-terminologie zoals marktwerking, zelfregulering en ondernemerschap, realiseerde de directie van Viventium zich al vrij snel dat er qua nieuw beleid weinig te kiezen viel. Feitelijk kwam het erop neer dat de in de nieuwe regelingen verweven financiële risico's van dien aard waren dat er maar één logische keuze mogelijk was: het zo nauwkeurig mogelijk monitoren van de operationele kosten om er zeker van te zijn dat die de nieuwe declaratiemogelijkheden niet zouden overtreffen.

De eerste opvallende reactie op voornoemde veranderingen in de VVT-sector was de organisatie Viventium zelf. Viventium was namelijk het resultaat van een reeks van fusies, ingegeven door de beleefde noodzaak tot het creëren van schaalgrootte. Deze schaalgrootte, zo was de redenering, stelde Viventium in staat om een krachtige onderhandelingspositie in te nemen tegenover de zorgverzekeraars, maakte allerlei kwantumkortingen mogelijk op inkopen van voedsel, materialen en energie en stelde de organisatie in staat tot het spreiden van risico's inzake personeel en vastgoed. Bovendien werd de fusieorganisatie Viventium zo de enige grote speler voor langdurige ouderenzorg in de regio wat de relatie met lokale overheden ten goede kwam.

Het voornoemde op schaalgrootte gerichte beleid had een belangrijke keerzijde als het ging om de interne aanstu-

ring van de primaire zorgprocessen en de daarmee samenhangende financiën. In de visie van de directie werd het primaire proces van zorgverlening gekenmerkt door een wirwar van specifieke klantgerichte afspraken en regelingen. Het monitoren van deze afspraken, inclusief de daaraan gekoppelde budgetten en financiële declaraties, was enkel mogelijk door het delegeren van de desbetreffende taken en bevoegdheden aan de managers van de zorgteams op de werkvloer. Rapportages van (geaggregeerde) kosten en opbrengsten bleken voor de directie keer op keer moeizaam te doorgronden op onderliggende causaliteit. Teammanagers daarentegen waren vanuit hun dagelijkse waarnemingen vaak wel bekend met de oorzaken achter de ontwikkelingen van kosten. Deze teammanagers leken bij uitstek gepositioneerd te zijn om eventuele kostenoverschrijdingen in de kiem te smoren. Delegatie van de daarvoor noodzakelijke taken en bevoegdheden was voor de directie van Viventium een logische consequentie.

In feite hanteerde Viventium een tweeledige strategie: een centraal op schaalgrootte gestoeld beleid in relatie tot externe stakeholders zoals zorgverzekeraars en een gedecentraliseerde aansturing van de primaire zorgprocessen. De verbindende schakel in deze tweeledige strategie was het nieuwe MAC-systeem van Viventium, intern door de medewerkers aangeduid als MIS (Management Informatie Systeem). Dit MIS was op initiatief van de afdeling finance & control aangeschaft en geïmplementeerd met als breed gedeeld argument dat dit instrument noodzakelijk was voor het tijdig onderkennen van de met de nieuwe regelingen vervlochten risico's. In feite werd de nieuwe risicoperceptie gevisualiseerd, gekwantificeerd en gemobiliseerd door het MIS. Primaire zorgprocessen werden door dit MIS verpakt in productiecijfers en de daarmee samenhangende kosten en opbrengsten, om vervolgens deze cijfers breed uit te dragen en ieder echelon van de organisatie ermee te infiltreren.

5.4. Meer vraag naar MAC

Met de introductie van het MIS werd er binnen Viventium een vliegwielen in werking gezet waarbij accounting-informatie leidde tot een vraag naar nog meer accounting-informatie. Zo waren op directieniveau geïntroduceerde meerjarige begrotingen aanleiding tot een vervolgvraag naar scenarioanalyses. Directieleden wilden immers weten wat de effecten zouden zijn van beleidsalternatieven op de uitkomsten in deze begrotingen. De extramuralisering van de lichte zorg bijvoorbeeld leidde tot forse discussies aan de directietafel; discussies die telkens weer aanleiding waren tot verzoeken om aanvullende accounting-informatie. Diverse scenario's wezen uit dat de extramuralisatie voor Viventium tot een omzetsderving van 20% tot 40% zou leiden en bovendien tot een forse onderbezetting van de aanwezige wooncapaciteit en daarmee samenhangende impairment-verliezen. Als antwoord hierop werden er door de directie plannen ontwikkeld zoals de verhuur van kamers aan ouderen met een voorkeur voor een veilige woonomgeving met professionele

zorg in de directe nabijheid. Om de haalbaarheid van een dergelijk beleid te toetsen was nieuwe informatie nodig. Immers, hoeveel huur zou zo'n kamer – al dan niet omgebouwd tot appartement – moeten opbrengen om het plan kostendekkend te krijgen? Wat was de sociale status van de ouderen uit het referentiegebied van Viventium en in hoeverre waren deze ouderen in staat en bereid om voor een dergelijke kamer de vereiste huur neer te tellen? Dergelijke vragen kwamen terecht bij stafmedewerkers van finance & control, die op hun beurt de directie trakteerden op uitgebreide business case-analyses.

Daarnaast kreeg iedere locatie van Viventium een vaste medewerker van finance & control toebedeeld als (locatie)controller. In deze rol functioneerde de controller als vraagbaak en adviseur voor de directie van de desbetreffende locatie. Hoewel managers binnen Viventium unaniem de diverse MAC-overzichten als zeer belangrijk aanduiden, waren deze cijfers voor hen lang niet altijd duidelijk op inhoud en daaruit voortvloeiende consequenties. De meeste managers hadden een achtergrond vanuit de zorg en waren weinig financieel geschoold. Dit verklaarde waarom deze controllers intensief werden geraadpleegd. Feitelijk werd nagenoeg ieder besluit met een accounting en controldimensie door het locatiemanagement getoetst bij de toebedeelde controller. Hoezeer menig locatiedirecteur hechtte aan zijn 'financiële rechterhand' bleek tijdens het overleg van het directieteam waar menigmaal met succes gepleit werd voor het beschikbaar stellen van extra uren voor deze controllers.

Dit proces van 'accountificering' of 'vercalculering' van vraagstukken was ook in het beleid van teammanagers waar te nemen. Onzeker over hoe de nieuwe MIS-overzichten te interpreteren, trokken deze teammanagers met grote regelmaat aan de bel voor nadere uitleg bij hun collega's van finance & control. De grootste kostenpost in de budgetten van teammanagers waren de salarissen. Teammanagers hadden al snel in de gaten dat minder gekwalificeerd personeel goedkoper en derhalve binnen eenzelfde budget voor meer uren inzetbaar was. Daarmee ontstond het wankel evenwichtsspel tussen de inzet van meer uren aan goedkoper maar minder gekwalificeerd personeel enerzijds en het behoud van kwaliteit van zorg anderzijds. Om dit evenwichtsspel goed te kunnen invullen wilden teammanagers kunnen beschikken over de salarisschalen, bij voorkeur in combinatie met overzichten van tijdelijk beschikbaar personeel.

Teammanagers beseften al snel dat overschrijding van het oorspronkelijk toegekende personeelsbudget enkel viel te rechtvaardigen als daar ook extra te declareren zorgproductie in de vorm van ZZP's tegenover stond. Om te kunnen anticiperen op deze budgettaire flexibiliteit vroegen teammanagers aan de stafdienst finance & control om hiervoor een reken-tool te ontwikkelen. Door het invullen van het aantal en het type ZZP's kon een teammanager aan de hand van deze zogenoemde ZZP-tool bepalen hoeveel hij aan personeel zou mogen inzetten.

Deze voorbeelden illustreren hoe een gestaag groeiend MAC een maatgevend knooppunt werd in de relaties tot

alle managementniveaus binnen Viventium. De in deze paragraaf beschreven accountificering liet duidelijke sporen na in het handelen van het management en illustreert daarmee de performatieve werking van MAC.

5.5. Performatieve effecten van MAC

De performatieve effecten van de penetratie van MAC binnen Viventium bleken met name uit de interviews met managers en medewerkers, die van doen hadden met MAC. Zo meldden de medewerkers van finance & control dat zij een sterke opwaardering van hun functie hadden ervaren. De oude functieduidingen als 'boekhouder' en 'administrateur' waren vervangen door die van 'controller' ter ondersteuning van het nieuwe gewicht dat aan deze functie werd toegekend. Zo meldde het hoofd van de afdeling finance & control, die de formele titel concern controller toebedeeld had gekregen, dat de agenda van het managementteam in toenemende mate gedomineerd werd door financieel-gereleerde onderwerpen. Feitelijk hield dit in dat nagenoeg alle beleidszaken, zowel met betrekking tot de zorg als ook facilitaire zaken zoals vastgoed, ook vanuit financieel oogpunt gewogen en beoordeeld werden met als consequentie dat die zaken, die geen financiële voldoende scoorden, automatisch als problemen werden geoormd. Met deze ontwikkeling werd de eens zo dominante zorglogica verdrongen om plaats te maken voor een accounting-logica.

Menig directielid benutte de legitimerende werking van financiële argumenten. In overleggen met externe stakeholders zoals de zorgverzekeraars en lokale overheden, werden financiële argumenten gemakkelijk herkend en erkend. Dit gold met name voor de jaarlijkse onderhandelingen over de hoeveelheden te contracteren zorg en de bijbehorende tarieven. In deze onderhandelingen, die vaak als moeizaam en weerbarstig werden ervaren, domineerden de financieel gekleurde argumenten. Bovendien ervoeren directieleden dat dit type argumentatie binnen de eigen organisatie effectief was in de gesprekken met ondergeschikten. Indien voorzien van een financiële onderbouwing of dito noodzakelijkheid werden impopulaire maatregelen, zoals het strakker en zuiniger roosteren van verzorgend personeel en het sluiten van een keuken in een verzorgingshuis, met veel minder discussie en weerstand geaccepteerd.

MAC-informatie speelde ook een belangrijke rol in de relatie tussen teammanagers en hun leidinggevend. Teammanagers die bij herhaling de budgettaire doelstellingen wisten te realiseren werden daarvoor nadrukkelijk geprezen en als voorbeeld aangehaald in gesprekken met managers die in dat opzicht minder succesvol waren, hetzij omdat ze tekort schoten in hun financiële kennis, hetzij omdat zij ernstige bedenkingen hadden bij een naar hun mening te dominante rol van financiële cijfers. Deze laatste categorie teammanagers zag in de steeds meer door MAC ingegeven besluitvorming een ondermijning van hetgeen hen motiveerde: goede persoonlijke zorg en aandacht.

Teammanagers waren zich er terdege van bewust dat hun leidinggevend dankzij MAC in staat waren om

over hun schouders mee te kijken. Dit riep ambivalente reacties op: MAC creëerde weliswaar meer inzicht maar maakte tevens teammanagers meer kwetsbaar voor het oordeel van hun leidinggevend. Dit besef was des te gevoeliger omdat de taak om toch vooral de budgetlimieten te eerbiedigen een moeilijke opgave bleek. Al een paar jaar op rij resulteerden de onderhandelingen met zorgverzekeraars in lagere tarieven¹, die op hun beurt weer werden vertaald in krappere budgetten. Hoe diende deze krimp in de budgetten verwerkt te worden zonder dat de kwaliteit van de zorgverlening er wezenlijk door geschaad zou worden? Verscheidene teammanagers gaven bovendien aan dat hun invloed op het budget slechts beperkt was. Ter illustratie vertelde een enigszins gefrustreerde teamleider dat zij gedurende het gehele jaar erin was geslaagd om ruim binnen de marges van haar budget te blijven totdat in december twee van haar teamleden zich voor een langere periode ziek meldden met als gevolg dat zij alsnog fors in het rood eindigde. Haar onzekerheid over de vraag hoe haar leidinggevende dit resultaat zou beoordelen, had een direct effect op de kwaliteit van haar nachtrust.

Bijna ongemerkt werd ook het klantperspectief geïnfecteerd met accounting-facetten. Het beeld van de zorgafhankelijke oudere cliënt werd vermengd met de vraag met welke ZZP deze cliënt was toegerust. Vanuit het directieteam werd nauwlettend gestuurd op het tijdig herindiceren voor een hogere ZZP en dus een hogere financiële vergoeding zodra de gezondheidssituatie van de desbetreffende cliënt daar aanleiding toe gaf. En in de eerder al aangehaalde discussie aan de directietafel inzake de verhuur van kamers werd het beeld van de cliënt verder ingekleurd met diens koopkracht. Deze ontwikkeling laat zich nog het best samenvatten in de nieuwe term 'zorgconsument' die langzaam maar zeker zijn intrede deed.

6. Discussie en conclusies

De bijdrage van dit artikel is gelegen in de gedetailleerde beschrijving van de 'scheppingskracht' van MAC in de Viventium-case. Behoudens een instrumentele toepassing als antwoord op de nieuwe financiële regelgevingen in de VVT-sector, blijkt uit deze case dat MAC onmiskenbaar performatieve uitwerkingen had. Bovendien laat de case zien dat deze performativiteit voor Viventium een nieuw fenomeen was dat functioneerde als vliegwiel. Het overheidsbeleid, gericht op outputfinanciering en marktwerking, bleek zich allermindst te beperken tot nieuwe spelregels rondom de financiering van zorgverlening. Deze case laat zien hoe dit overheidsbeleid voor Viventium een proces in gang zette waarbij de invloed van accounting op haar bedrijfsvoering steeds groter werd en leidde tot een organisatie die in toenemende mate geconditioneerd was om efficiency en kwaliteit van zorg in accountingtermen te evalueren. Aanvankelijk was het management van Viventium geenszins bedacht op de performatieve effecten van MAC. Pas gaandeweg stelde zij vast hoe de variëteit

en onvoorspelbaarheid van deze effecten enigszins hanteerbaar te maken door middel van een ‘in charge’-managementstijl en een interactieve benadering van MAC. Beide oplossingsrichtingen worden verderop in deze paragraaf toegelicht.

De performatieve uitwerkingen van MAC varieerden naar gelang de plek in het netwerk en de betrokken actoren. Zo was MAC voor de medewerkers van de stafdienst finance & control de uitgelezen bondgenoot om hun functie en verantwoordelijkheden extra gewicht te verlenen. Een goed functionerend MAC, zo was de overtuiging van deze controllers, was een waarborg voor een solide bedrijfsvoering als antwoord op de vele nieuwe onzekerheden. Met de verspreiding van MAC binnen Viventium en de daarmee samenhangende accountificering van het beleid, groeide ook de status van deze pleitbezorgers van MAC. Weliswaar produceerde MAC als actor informatie waar alom een groot gewicht aan werd toegekend, gemakkelijk te doorgronden was deze informatie voor menig zorgmanager geenszins. Daarmee creëerde MAC het podium voor de stafdienst finance & control om zich meer dan ooit te laten gelden bij strategische en operationele beslissingen.

Voor de directie van Viventium was MAC vooral een bondgenoot in het hanteren van de vele onzekerheden als gevolg van de nieuwe regelingen in de VVT-sector. MAC bleek zeer behulpzaam in het verschaffen van antwoorden op de vele vragen en werd daarmee de hoeksteen van de te volgen strategie. Met name de legitimerende en sanctionerende kracht die uitging van MAC, verschaftte de directie onderhandelingsruimte in zowel hun relaties met externe stakeholders als in de hiërarchische relaties binnen de organisatie.

Teammanagers daarentegen onderhielden een ambivalente relatie met MAC. Daar waar controllers zich menigmaal verbaasden over het gebrek aan financiële kennis bij deze collega's, worstelden teammanagers met het vertalen van het als maar gewichtiger wordende MAC naar de dagelijkse zorgpraktijk. Hoe de telkens weer krappere budgetten uit het door MAC opgelegde keurslijf in evenwicht te brengen met de niet aflatende vraag naar zorg en aandacht?

De Viventium-case laat zien dat verwachtingen als zou een functionele toepassing van MAC leiden tot voorspelbare resultaten, geen reëel vooruitzicht is. De introductie en uitbreiding van MAC leidden bij Viventium tot een verscheidenheid van onderling uiteenlopende relationele effecten waarbij de gevolgen een veel grotere performatieve werking hadden dan men op basis van enkel een functioneel perspectief voor mogelijk zou houden. Juist de gewaarwording dat een relationeel perspectief meer zicht biedt op de complexiteit van MAC-toepassingen en de performativiteit die ervan uitgaat, pleit voor deze invalshoek. Managers dienen hierbij te bedenken dat hun mogelijkheden om deze veranderingsprocessen te sturen

en te beheersen beperkt zijn (Lancione and Clegg 2013). Het idee om een customized MAC te ontwerpen, dit te implementeren en vervolgens hiermee planmatig de organisatie aan te sturen, bleek een illusie te zijn en vroeg om een wezenlijk andere houding van het management. Menig manager beschreef situaties waarin het klassieke ‘in control’-concept (Streatfield 2001) allerm minst de beoogde effecten bewerkstelligde. Tegelijkertijd getuigden de – naar het oordeel van de organisatie – succesvolle managers van oplossingen die veel overeenkomsten vertoonden met het ‘in charge’-concept (Streatfield 2001). Vanuit een functionele gedachtegang veronderstelt het eerste concept een vaste, op enige afstand te managen volgorde van rationele stappen om van plannen via uitvoeren tot realisatie en beheersing te komen. Het ‘in charge’-concept daarentegen ziet organisaties als dynamische, sociale en relationele constructies waarbij het management tot opdracht heeft om volop te participeren in deze dynamiek van interacties en relaties om zo naar bevind van zaken de ontwikkelingen zo goed mogelijk bij te sturen in de gewenste richting (Van 't Hek and Van Oss 2009).

De Viventium-case toont hoe nieuwe regelgeving met betrekking tot de bekostiging van zorg leidde tot onzekerheid en hoe deze nieuwe risicobeleving vervolgens de aanleiding was voor het ingang zetten van een vliegwielt dat aldoo meer MAC-informatie genereerde. Hierbij koos Viventium voor een tweeledige strategie waarbij financiële taken en verantwoordelijkheden werden gedelegeerd aan teamleiders. Of MAC ook daadwerkelijk de met deze decentralisatie beoogde voordelen wist te bewerkstelligen, zoals beschreven door Kastberg en Siverbo (2016), was onduidelijk gelet de wijze waarop teammanagers worstelden met MAC. Teveel teammanagers toonden zich weinig vertrouwd met MAC. De diagnostische benadering van MAC door met name de stafdienst finance & control droeg niet bij aan een verbetering hierin. Dit laatste aspect is aanleiding voor een pleidooi voor een interactief gebruik van accounting in de zorg. Bij een interactieve benadering zijn de resultaten niet het eindpunt maar juist het vertrekpunt voor overleg en discussie, zowel met collega's als leidinggevend, op zoek naar leerpunten en mogelijke verbeteringen. De interactieve benadering ziet MAC als een ‘leermachine’ waarbij afwijkingen tussen prognoses en realisatie als leermoment worden geduid en nieuwe (strategische) kansen en mogelijkheden worden verkend (Chong and Mahama 2014; Naranjo-Gil and Hartmann 2007). Een dergelijke interactieve omgang met MAC doet meer recht aan de relationele visie op accounting. Het geeft ruimte aan de verschillen in beleving en relaties die MAC bewerkstelligt en draagt bij tot het overbruggen van deze verschillen. Gegeven de eerder geconstateerde performatieve werking van MAC, biedt de interactieve omgang met MAC ruimte voor een meer betekenisvolle en relevante vormgeving en invulling van MAC.

■ **Dr. W.P.M. van Erp** – Hogeschool Hoofddocent Hogeschool Utrecht

■ **Dr. M.P. van der Steen** – Universitair Hoofddocent Rijksuniversiteit Groningen

Noot

1. Nationale cijfers wijzen uit dat de gemiddelde intramurale tarieven in 2014 97,4% bedroegen in vergelijking tot die in 2009. Eenzelfde vergelijking voor de extramurale zorg wijst uit dat in 2014 de vergoeding 92,3% bedroeg van de tarieven in 2009 gangbaar waren (ActiZ 2014b).

Literatuur

- ActiZ (2013) In beweging. Achtergrondrapportage. Inzichten vanuit de benchmark in de zorg 2013. (No. 13.021). Utrecht: ActiZ.
- ActiZ (2014a) Anders financieren in de zorg. Roadmap voor andere bronnen van financiering in de zorg. (No. 14.003). Utrecht: ActiZ. Geraadpleegd op <https://www.kcwz.nl/doc/bijeenkomsten/bestuurdersbijeenkomst2015/ActiZ-Roadmap-anders-financiering-20150127.pdf>
- ActiZ (2014b) Samen op weg. Achtergronden van de benchmark in de zorg 2014. (No. 14.015). Utrecht: ActiZ. Geraadpleegd op <http://www.publicatiesarbeidsmarktzorgenwelzijn.nl/samen-op-weg-achtergronden-van-de-benchmark-in-de-zorg-2014/>
- Akrich M, Callon M, Latour B, Monaghan A (2002) The key of success in innovation part II: The art of choosing good spokespersons. *International Journal of Innovation Management*, 6(2): 207–225. <https://doi.org/10.1142/S1363919602000562>
- Alcouffe S, Berland N, Levant Y (2008) Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, 19(1): 1–17. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.04.001>
- Baxter J, Chua WF (2003) Alternative management accounting research – whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2): 97–126. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- BDO (2013) Voortvarend en behoedzaam. Merendeel zorginstellingen klaar voor toenemende marktwerking in de zorg. Utrecht: BDO Accountants & Adviseurs. Geraadpleegd op <https://www.bdo.nl/getattachment/624c1f8c-9354-4503-9006-14180eb77863/voortvarend-en-behoedzaam-onderzoek-naar-marktwerking-in-de-zorg.pdf.aspx?lang=nl-NL>
- Benbasat I, Goldstein DK, Mead M (1987) The case research strategy in studies of information systems. *MIS Quarterly*, 11(3): 369–386. <https://doi.org/10.2307/248684>
- Berry AJ, Otley DT (2004) Case-based research in accounting. In Humphrey C, Lee B (Eds) *The real life guide to accounting research: A behind the scene view of using qualitative research methods* (pp. 231–255). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-008043972-3/50016-5>
- Chong KM, Mahama H (2014) The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness. *Management Accounting Research*, 25(3): 206–222. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.10.008>
- Custers T, Arah OA, Klazinga NS (2007) Is there a business case for quality in the Netherlands? A critical analysis of the recent reforms of the health care system. *Health Policy*, 82(2): 226–239. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2006.09.005>
- Emsley D (2008) Different interpretations of a ‘fixed’ concept. Examining Juran’s cost of quality from an actor-network perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3): 375–397. <https://doi.org/10.1108/09513570810863978>
- Engeström Y, Blackler F (2005) On the life of the object. *Organization*, 12(3): 307–330. <https://doi.org/10.1177/1350508405051268>
- Kastberg G, Siverbo S (2016) The role of management accounting and control in making professional organizations horizontal. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29 (3): 1–25. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2014-1632>
- Lancione M, Clegg S (2013) The chronotopes of change: actor-networks in a changing business school. *Journal of Change Management*, 13 (2): 117–142. <https://doi.org/10.1080/14697017.2012.753930>
- Law J, Singleton V (2005) Object lessons. *Organization*, 12(3): 331–355. <https://doi.org/10.1177/1350508405051270>
- Law J, Singleton V (2014) ANT, multiplicity and policy. *Critical Policy Studies*, 8(4): 379–396. <https://doi.org/10.1080/19460171.2014.957056>
- Lowe A (2001a) After ANT. An illustrative discussion of the implications for qualitative accounting case research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3): 327–351. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005519>
- Lowe A (2001b) Accounting information systems as knowledge-objects: Some effects of objectualization. *Management Accounting Research*, 12(1): 75–100. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0139>
- Lukka K, Modell S (2010) Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4): 462–477. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.004>
- Mahama H, Elbashir MZ, Sutton SG, Arnold V (2016) A further interpretation of the relational agency of information systems: A research note. *International Journal of Accounting Information Systems*, 20: 16–25. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.01.002>
- Malina MA, Selto FH (2001) Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 47–90. <https://doi.org/10.2308/jmar.2001.13.1.47>
- Miles MB, Huberman AM, Saldana J (2014) *Qualitative data analysis: A sourcebook of new methods*. Sage publications.
- Minnaar RA, Vosselman E, van Veen-Dirks PM, Zahir-ul-Hassan MK (2016) A relational perspective on the contract-control-trust nexus in an interfirm relationship. *Management Accounting Research*, 34: 30–41. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.003>
- Naranjo-Gil D, Hartmann F (2007) How CEOs use management information systems for strategy implementation in hospitals. *Health Policy*, 81(1): 29–41. <http://dx.doi.org/10.1016/j.healthpol.2006.05.009>
- Nederlandse Zorgautoriteit (2014) Stand van de zorgmarkten 2014. Utrecht: Nederlandse Zorgautoriteit. Geraadpleegd op <https://www.nza.nl/104107/426385/1035337/Stand-van-de-Zorgmarkten-2014.pdf>
- Pipan T, Czarniawska B (2010) How to construct an actor-network: Management accounting from idea to practice. *Critical Perspectives*

- tives on Accounting, 21(3): 243–251. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.04.001>
- Qu SQ, Cooper DJ (2011) The role of inscriptions in producing a balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 36(6): 344–362. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.06.002>
 - Streatfield PJ (2001) *The paradox of control in organizations*. London: Routledge.
 - Van 't Hek J, Van Oss L (2009) In charge maar niet in control. De managementparadox van cultuurverandering. In: Van Es R, Boonstra J, Tours H (Eds) *Cultuurverandering: Mythe en realiteit*: 47–62. Deventer: Kluwer, 1st ed.
 - Vosselman EGJ (2014) The 'performativity thesis' and its critics: Towards a relational ontology of management accounting. *Accounting and Business Research*, 44(2): 181–203. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.856748>